

Einheitlichkeit der Leistung

Dipl.-Kfm. **Peter Leidel**, M.I. Tax

Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsbeistand
Lehrbeauftragter an der Hochschule Deggendorf



LEIDEL PUCHINGER & PARTNER

Inhalt

- (1) Problemstellung**
- (2) Aufteilungsverbot einheitlicher Leistungen**
- (3) Primat der Hauptleistung**
- (4) Das Wesen der Leistung (Lieferung oder Dienstleistung)**
- (5) Gesetzliche Fiktion der Einheitlichkeit der Leistung**
- (6) Grenzen des Grundsatzes der Einheitlichkeit von Leistungen**
- (7) Einzelfälle in der Rechtsprechung**



(1) Problemstellung

Die Bestimmung der Leistungseinheit ist eine vorgeschaltete Frage.

Die Einheitlichkeit von Leistungen hat Bedeutung für:

- die Frage der Steuerbarkeit von Umsätzen
 - Ort der Lieferung
 - Ort der sonstigen Leistung
- die Abgrenzung zwischen Steuerfreiheit und Steuerpflicht
- den anzuwendenden Steuersatz

Page • 3



LEIDEL PUCHINGER & PARTNER WP STB RB

(2) Aufteilungsverbot einheitlicher Leistungen

– EuGH 12.06.1979 – Nederlandse Spoorwegen:

→ Transportleistung und Einzug des Preises (Nachnahme) als einheitliche Leistung

- Die Nachnahmevereinbarung ist so eng mit der Beförderung verbunden, dass die eine Dienstleistung nicht ohne die andere erbracht werden kann. Wird der Preis nicht bezahlt, darf der Beförderer die Ware nicht aushändigen.
- Daher erfordert die Wettbewerbsneutralität, dass die Einziehung des Preises als eine Nebenleistung der Beförderung angesehen wird,
 - um sie so in allen Mitgliedstaaten mit der MwSt zu belegen
 - um die Gleichbehandlung zwischen den verschiedenen Beförderungsarten zu erreichen
 - und um sicher zu stellen, dass diese Leistung in allen Mitgliedstaaten in der gleichen Weise besteuert wird.

Page • 4



LEIDEL PUCHINGER & PARTNER WP STB RB

(2) Aufteilungsverbot einheitlicher Leistungen

– EuGH 08.07.1986 – Hans-Dieter und Ute Kerrutt:

→ Das Leistungsbündel im Rahmen eines Bauherrenmodells bildet keine Leistungseinheit zusammen mit der Grundstückslieferung

- Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität müssen getrennte steuerbare Umsätze, die nicht zu einem einheitlichen Umsatz zusammengefasst werden können, **einzel**n der MwSt unterliegen.
- Die Errichtung eines Gebäudes im Rahmen einer Bündelung von Werk- und Dienstleistungsverträgen (Bauherrenmodell), kann **nicht** mit der (steuerfreien) Grundstückslieferung **zusammengefasst** werden, da die beiden Liefergeschäfte kaufrechtlich nicht Gegenstand ein und derselben Lieferung gewesen sind.
- Dies gilt auch dann, wenn für die Errichtung des Gebäudes im Rahmen des Bauherrenmodells **Grunderwerbsteuer** angefallen war.



(2) Aufteilungsverbot einheitlicher Leistungen

– EuGH 13.07.1989 – Henriksen:

→ Die Vermietung von Garagen kann zusammen mit der Wohnungsvermietung einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen

- Zwei Vermietungen stellen einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang dar, wenn sie **eng miteinander verbunden** sind.
- Sie sind dann eng miteinander verbunden, wenn
 - ein Parkplatz und das Wohngebäude Teil ein und **desselben Gebäudekomplexes** sind und
 - Beides von ein und demselben **Vermieter** an ein und denselben **Mieter** vermietet werden.



(2) Aufteilungsverbot einheitlicher Leistungen (CPP 1/2)

▪ Grundsatz der Leistungseinheit

– EuGH 25.2.1999, Card Protection Plan, Rz. 26-29:

→ Kartenregistrierungsdienstleistung und Versicherungsdienstleistung als einheitliche Leistung?

- Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist eine **Gesamtbetrachtung** erforderlich
- jede Dienstleistung ist in der Regel als **eigene**, selbständige Leistung zu betrachten
- eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung darf im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems **nicht künstlich aufgespalten** werden
- es ist das **Wesen** des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbracht werden
- dabei ist auf die Sicht des **Durchschnittsverbrauchers** abzustellen

Page • 7



LEIDEL PUCHINGER & PARTNER WP STB RB

(2) Aufteilungsverbot einheitlicher Leistungen (CPP 2/2)

- die Vereinbarung eines **Gesamtpreises** ist lediglich ein Indiz für eine einheitliche Leistung
- die Frage nach der richtigen Vorgehensweise kann nicht für alle Fälle erschöpfend beantwortet werden
- die Einzelfallentscheidung ist Sache des **nationalen Gerichts**
- sollte es sich aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers um zwei gesonderte Dienstleistungen handeln, so ist der Teil, der sich auf die steuerfreie Versicherungsleistung bezieht aus dem einheitlichen Preis **herauszurechnen**
- dabei ist die **einfachstmögliche** Berechnungs- oder Bewertungsmethode zu verwenden.

Page • 8



LEIDEL PUCHINGER & PARTNER WP STB RB

(2) Aufteilungsverbot einheitlicher Leistungen

– EuGH 27.10.2005 – Levob:

→ Überlassung von Software und Anpassung von Software als einheitliche Leistung

- Eine einheitliche Leistung liegt vor, wenn:
 - ein Steuerpflichtiger zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert,
 - die so **eng miteinander verbunden** sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden,
 - dessen Aufspaltung **wirklichkeitsfremd** wäre
- dabei ist auf die Sicht eines **Durchschnittsverbrauchers** abzustellen
- dies ist bei Überlassung von Standardsoftware und deren individueller Anpassung auch dann der Fall, wenn dafür zwei **getrennte Preise** gezahlt werden.



(2) Aufteilungsverbot einheitlicher Leistungen

– EuGH 29.03.2007 – Aktiebolaget:

→ Lieferung und Verlegung eines Kabels als einheitlicher Umsatz

- Zur Bestimmung ob mehrere Leistungen oder eine einheitliche Leistung vorliegt, ist eine **Gesamtbetrachtung** vorzunehmen.
- Dazu sind zunächst die **charakteristischen Merkmale** des fraglichen Umsatzes zu ermitteln.
- Es wäre **wirklichkeitsfremd**, anzunehmen, dass der Kunde zunächst das Kabel erwirbt und dann bei demselben Lieferanten die mit der Verlegung dieses Kabels zusammenhängenden Dienstleistungen.



(2) Aufteilungsverbot einheitlicher Leistungen

– EuGH 03.04.2008 – Zweckverband Torgau-Westelbien:

→ Legen von **Hausanschlüssen** als einheitliche Leistung „Wasserlieferung“

- Bei der Auslegung einer Gemeinschaftsvorschrift sind nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr **Zusammenhang** und die **Ziele** zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden.
- Ohne Hausanschluss kann dem Bewohner / Eigentümer kein Wasser bereitgestellt werden.
- Der Anschluss ist also für die Wasserbereitstellung **unentbehrlich**.
- Da der Hausanschluss unentbehrlich ist, fällt er unter den Begriff „**Lieferung von Wasser**“ sowohl nach Anhang D Nr. 2 als auch nach Anhang H Kat.2 der Sechsten Richtlinie.



(3) Primat der Hauptleistung

– EuGH 22.10.1998 – Madgett und Baldwin:

→ Bei Hoteliers sind Reisedienstleistungen keine Nebenleistungen

- Bei Dritten bezogene (Beförderungs-)Leistungen stellen gegenüber den Eigenleistungen reine **Nebenleistungen** dar, wenn:
 - diese im Vergleich zu den Eigenleistungen nur einen geringen Teil des Pauschalentgelts ausmachen und
 - zu den traditionellen Aufgaben dieser Wirtschaftsteilnehmer gehören.
- Diese von Dritten bezogenen Leistungen erfüllen somit für die Kundschaft **keinen eigenen Zweck**, sondern stellen das **Mittel** dar, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.
- **Keine Nebenleistungen** liegen vor, wenn:
 - die Leistungen über die traditionellen Aufgaben (des Hoteliers) hinausgehen
 - deren Erbringung den Pauschalpreis spürbar beeinflusst.



(3) Primat der Hauptleistung

– EuGH 25.02.1999 – Card Protection Plan:

→ **Kartenregistrierungsdienstleistung und Versicherungsdienstleistung als einheitliche Leistung?**

- Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn:
 - ein oder mehrere Teile die Hauptleistung,
 - ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen,
 - die das steuerliche **Schicksal** der Hauptleistung **teilen**.
- Eine Leistung ist dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen,
 - wenn sie für die Kundschaft **keinen eigenen Zweck**
 - sondern nur das **Mittel** darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.



(3) Primat der Hauptleistung

– EuGH 15.05.2001 – Primback:

→ **Kreditgewährung als Nebenleistung zum Warenverkauf**

- Eine Leistung die sich aus mehreren Teilen zusammensetzt, ist eine einheitliche Leistung, wenn **ein Teil** die Hauptleistung, **ein anderer Teil** die Nebenleistung darstellt, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt.
- Aus der Sicht des Endverbrauchers liegt ein **einzig**er Umsatz vor, ein Verkauf von Gegenständen, wenn der Händler zu einem einheitlichen Preis liefert und darin ein für den Kunden zinsloser und provisionsfreier Kredit enthalten ist.
- Die Kreditgewährung kann dann kein eigenständiger Umsatz sein. Sie hat **keinen eigenen Zweck**, sondern dient nur dazu, die Lieferung der Möbel unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.



(3) Primat der Hauptleistung

– EuGH 21.06.2007 – Ludwig:

→ Vermögensanalyse kann eine Nebenleistung zur Kreditverschaffung sein

- Für die Kreditvermittlung als Hauptleistung (und die Beratung als Nebenleistung) spricht:
 - der Umstand, dass die Vermögensanalyseleistungen der Vertreter **nur dann vergütet** werden, wenn die von ihnen akquirierten Kunden auch einen Kreditvertrag abschließen,
 - dass die Vermögensberatung nur in einem **vorbereitenden** Stadium geleistet wird und sich darauf **beschränkt**, dem Kunden dabei zu helfen, unter verschiedenen Finanzprodukten diejenigen zu wählen, die seiner Situation und seinen Bedürfnissen am besten entsprechen.
- Die Entscheidung darüber ist Sache des nationalen Gerichts.



(3) Primat der Hauptleistung

– EuGH 21.02.2008 – Part Service:

→ Haupt- und Nebenleistung können von **verschiedenen Unternehmern** erbracht werden (zumindest innerhalb des Konzerns)

- Unter bestimmten Umständen sind mehrere formal unterschiedliche Einzelleistungen, die getrennt erbracht werden, als ein einheitlicher Umsatz anzusehen
- Insbesondere folgende Merkmale deuten auf eine **einheitliche** Leistung hin:
 - ein charakteristisches Element einer (Finanzierungs-)Leistung wird auf eine andere Gesellschaft übertragen und diese spaltet es in mehrere Einzelleistungen auf
 - die isolierte (Rest-)Leistung ist wirtschaftlich nicht rentabel
 - die Gegenleistung ergibt sich nur aus der Kumulierung mehrerer, ggf. von verschiedenen Leistenden erbrachten Leistungen



Zwischenfazit zum Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung 1/2

Der Grundsatz der Leistungseinheit ist **nicht** systematisch-teleologisch ableitbar.

Zur **Abgrenzung** eines Leistungsbündels von mehreren Einzelleistungen:

- ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen
- ist i.d.R. jeder Umsatz als eigene, selbstständige Leistung zu betrachten
- darf eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden
- sind zunächst die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln (das Wesen des Umsatzes)



Zwischenfazit zum Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung 2/2

Eine **einheitliche** Leistung liegt vor:

- wenn zwei oder mehr Handlungen oder Einzelleistungen so eng miteinander verbunden sind (ineinander greifen), dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre,
- wenn eine oder mehrere Teile die Hauptleistung, eine oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen.
- Eine Leistung ist Nebenleistung, wenn sie keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Für die Einheitlichkeit der Leistung reicht es **nicht** aus, wenn die Leistungsvorgänge:

- einem einheitlichen (wirtschaftlichen) Ziel dienen
- auf einem einheitlichen Vertrag (Vertragsbündel) beruhen
- ein Gesamtentgelt entrichtet wird.



(4) Wesen der Leistung – Lieferung oder Dienstleistung

– EuGH 2.5.1996 – Faaborg-Gelting-Linien:

→ Abgabe von Speisen und Getränken als Dienstleistungen

- Das Wesen eines Umsatzes ist im Rahmen einer **Gesamtbetrachtung** zu ermitteln
- Dem Gast wird eine **organisatorische Gesamtheit** zur Verfügung gestellt
 - Speisesaal
 - Garderoben
 - Mobiliar
 - Geschirr
 - Kellner legen Gedeck auf und beraten den Gast
 - Speisen und Getränke werden erläutert, aufgetragen und abgeräumt
 - Speisen und Getränke werden zubereitet und dargereicht

→ Nur ein Teil der Leistungen besteht in der Lieferung von Nahrungsmitteln, die **Dienstleistungen überwiegen** bei weitem.



(4) Wesen der Leistung – Lieferung oder Dienstleistung

– EuGH 17.05.2001 – Fischer und Brandenstein:

→ Arbeiten an einem PKW, für die zusätzlich kleinere Lieferungen von Gegenständen notwendig sind, sind insgesamt **Dienstleistungen**

- Wenn die Lieferung nur einen Teil des Umsatzes darstellt, die Dienstleistungen aber **überwiegen**, ist der Umsatz als Dienstleistung zu betrachten



(4) Wesen der Leistung – Lieferung oder Dienstleistung

– EuGH 27.10.2005 – Levob:

→ Überlassung und Anpassung von Software

– Zur Beurteilung der Frage, ob eine einheitliche komplexe Leistung als Lieferung oder als Dienstleistung einzustufen ist, sind die **dominierenden Bestandteile** dieser Leistung zu bestimmen.

– Dabei sind zu berücksichtigen:

- die Bedeutung der vorgenommenen Anpassungen der Basissoftware
- der Umfang der Anpassungen
- die Dauer der Anpassungen
- die Kosten der Anpassungen

→ Ist die Anpassung weder unbedeutend noch nebensächlich, sondern von ausschlaggebender Bedeutung, ist die Lieferung und Anpassung von Software als einheitliche **Dienstleistung** einzustufen



(4) Wesen der Leistung – Lieferung oder Dienstleistung

– EuGH 29.03.2007 – Aktiebolaget:

→ Lieferung und Verlegung eines Kabels als **Lieferung**

- Bestimmung der **wesentlichen Bestandteile** der Leistung

- Verlegung des Kabels ist **keine einfache Nebenleistung** zur Lieferung, da
 - Anwendung komplexer technischer Verfahren
 - Einsatz von Spezialausrüstung
 - Spezifische Sachkunde erforderlich
 - Mit der Lieferung untrennbar verbunden und für die weitere Nutzung des Kabels unerlässlich
- Lieferung mit Installation kann insgesamt eine Lieferung sein
- Die **Materialkosten** betragen 80-85% der Gesamtkosten – diesem darf keine ausschlaggebende Bedeutung zukommen – aber es ist ein Anhaltspunkt
- Bedeutung der Dienstleistung gegenüber der Lieferung des Kabels

→ Installation zwar unerlässlich, **steht aber** gegenüber der Lieferung des Kabels **nicht im Vordergrund** (Kabel wird nicht angepasst/verändert)



(4) Zwischenfazit zum Wesen der Leistung

Das Wesen eines Umsatzes ist im Rahmen einer **Gesamtbetrachtung** zu ermitteln

- Es sind die dominierenden Bestandteile der Leistung zu bestimmen
- Es ist auf die überwiegenden Bestandteile abzustellen
- Dabei sind qualitative und quantitative Elemente zu berücksichtigen
 - Bedeutung
 - Umfang
 - Dauer
 - Kosten
 - Schwierigkeit
 - Spezifische Sachkunde

→ **Abwägende Betrachtung**



(5) Gesetzliche Fiktion der Einheitlichkeit von Leistungen

– Werklieferung

- Art 14 Abs. 3 MwStSystRL (nur für Bauleistungen) (... als Lieferung betrachten.)
- § 3 Abs. 4 dUStG und § 3 Abs. 4 öUStG (... ist die Leistung als Lieferung anzusehen.)

– Einheitliche Reiseleistung

- Art 307 MwStSystRL (... Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung ...)
- § 25 Abs.1 S.3 dUStG (... so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung.)
- § 23 Abs.2 S.2 öUStG (... so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung.)

– Geschäftsveräußerung im Ganzen

- Art 19 MwStSystRL (Kannbestimmung) (... behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt ...)
- § 1 Abs. 1a dUStG (Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung ... unterliegen nicht der Umsatzsteuer.)
- § 4 Abs.7 öUStG (Wird ein Unternehmen ... im ganzen veräußert (Geschäftsveräußerung), so ist Bemessungsgrundlage das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten). Die Befreiungsvorschriften bleiben unberührt.)

→ **Einheitlichkeit der Leistung?**



(6) Gesetzliche Grenzen des Grundsatzes der Einheitlichkeit von Leistungen

- **Grenzüberschreitende Beförderungen – Aufteilung Fahrtstrecke**
 - Art 46 MwStSystRL - § 3b Abs.1, S.2 dUStG - § 3a Abs.7, S.2 öUStG
- **Vermietung Grundstück mit Betriebsvorrichtungen**
 - § 4 Nr. 12 S.1 und S.2 dUStG - § 6 Abs.1 Z.16 öUStG
- **Zahnbehandlung mit Zahnersatz**
 - § 4 Nr.14, S.4 lit.b dUStG
- **Ermäßigter Steuersatz – Anwendung der Kombinierten Nomenklatur (Zolltarif) → Verdrängt Einheitlichkeit der Leistung**
 - § 12 Abs.2 Nr.1 iVm. Anlage 2 dUStG
 - § 10 Abs.2, Z.1 lit.a iVm. Anlage öUStG



(6) Grenzen des Grundsatzes der Einheitlichkeit von Leistungen in der Rechtsprechung des EuGH 1/2

- **EuGH 02.06.1995 – Vobis**
- **Maßgeblichkeit der Kombinierten Nomenklatur des Gemeinsamen Zolltarifs**
- Wenn für die zolltarifliche Einordnung der Ware zwei Positionen des Zolltarifs in Betracht kommen, hängt die Einordnung von Waren, die aus verschiedenen Bestandteilen bestehen von dem Bestandteil ab, der ihnen ihren **wesentlichen Charakter** verleiht.
- Dieser Charakter kann sich aus der
 - Art und **Beschaffenheit** der Bestandteile
 - Aus ihrem **Umfang**, ihrer **Menge**, ihrem **Gewicht**, ihrem **Wert** oder
 - Ihrer **Bedeutung** in Bezug auf die Verwendung der Ware ergeben.



(6) Grenzen des Grundsatzes der Einheitlichkeit von Leistungen in der Rechtsprechung des EuGH 2/2

– **EuGH 06.07.2006 – Talacre Beach Caravan**

→ **Nationale Ausnahmeregelungen sind zu beachten**

- Für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung gibt es **keine** Regel mit **absoluter Geltung**.
- Es sind die Gesamtumstände einschließlich der besonderen juristischen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen.

→ Die Lieferung eines Wohnwagens und seiner Inneneinrichtung können **zwar** als einheitliche Lieferung angesehen werden, jedoch sind nationale **Ausnahmeregelungen**, (wie der Nullsteuersatz in GB auf Wohnwägen) zu beachten.

→ Das Entgelt ist aufzuteilen.

→ Damit sind unterschiedliche Mehrwertsteuersätze trotz Einheitlichkeit der Leistung zulässig.

Page • 27



LEIDEL PUCHINGER & PARTNER WP STB RB

Besten Dank für´s Zuhören !

Dipl.-Kfm. **Peter Leidel**, M.I.Tax

Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsbeistand
Lehrbeauftragter an der Hochschule Deggendorf



LEIDEL PUCHINGER & PARTNER